

0-792777

На правах рукописи



Юрьева Оксана Андреевна

**ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
НА ПРЕДПРИЯТИЯХ СФЕРЫ УСЛУГ**

Специальность 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика»

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Мичуринск – наукоград

РФ, 2008

22

10

58/01-1048

08

Диссертация выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет» ФГОУ ВПО
«Южно-Российского государственного университета экономики и сервиса»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Бреславцева Нина Александровна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Чеглакова Светлана Григорьевна

кандидат экономических наук, доцент
Хорошков Сергей Иванович

Ведущая организация: ФГОУ ВПО «Южный федеральный
Университет»

Защита состоится «14» ноября 2008 г. в 13 часов на заседании объединенного
диссертационного совета ДМ 220.041.02 в Мичуринском государственном аграрном
университете по адресу: 393760, Тамбовская область, г. Мичуринск,
ул.Интернациональная, д.101, малый актовый зал.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Мичуринского государст-
венного аграрного университета, а с авторефератом – дополнительно на офици-
альном сайте университета <http://www.mgau.ru>

Автореферат разослан «14» октября 2008г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000712678

Ученый секретарь объединенного
диссертационного совета,
кандидат экономических наук,
доцент

О.В. Соколов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Современная мировая экономическая система претерпевает значительные изменения как в связи со структурными сдвигами, так и под воздействием различных социальных факторов. Трансформация привела к тому, что в развитых странах ведущей экономической сферой является сфера услуг. По данным Всемирной торговой организации (ВТО), доля услуг в мировом валовом продукте составляет более 60 %.

Тенденции роста сектора услуг наблюдаются и в экономике Российской Федерации, о чем свидетельствуют статистические данные. Так, в 2007 году по данным Госкомстата РФ объем платных услуг вырос 7,2 % по сравнению с предыдущим годом, а доля предприятий занятых в сфере услуг составила 82,7% к общему числу предприятий зарегистрированных в Российской Федерации.

К причинам прогрессирующего роста сферы услуг можно отнести: растущее благосостояние и увеличение свободного времени населения, появление совершенно новых видов товаров и усложнение известных, что требует обеспечения их квалифицированным техническим обслуживанием, развитие телекоммуникаций и информатизации, расширившее возможности оказания услуг, а так же привлекательность этого бизнеса для предпринимателей в виду отсутствия необходимости в значительном стартовом капитале. Эволюция общества массового потребления закономерно привела к созданию сервисной экономики, особенно к прогрессу информационного ее сектора.

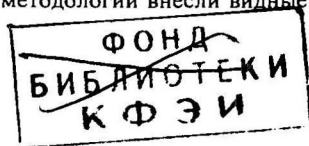
Масштабы и динамизм развития сектора услуг, его роль в хозяйственном организме и социальной жизни общества естественным образом обусловили возрастание устойчивого интереса со стороны научного сообщества, делая сферу услуг приоритетным объектом изучения в экономических исследованиях. Это вполне объяснимо вышеотмеченными тенденциями, а также и тем обстоятельством, что современные экономические науки не накопили значительного объема знаний относительно специфического товара, именуемого услугой.

Дальнейшее развитие предпринимательства в сфере услуг невозможно без достоверной бухгалтерской информации как являющейся основой принятия оптимальных управленческих решений.

Современная учетная система предприятий сферы услуг включает в себя данные финансового, управленческого и налогового учета. В настоящее время теоретические разработки и практические рекомендации по организации бухгалтерского учета, а также взаимодействия в рамках учетной системы финансового, управленческого и налогового учета не в полной мере адаптированы к специфике предприятий сферы услуг.

Изложенные выше факты свидетельствуют об актуальности углубленных практических исследований, направленных на совершенствование методики бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета в сфере услуг.

Состояние изученности проблемы. Значительный вклад в развитие научной концепции бухгалтерского учета и его методологии внесли видные оте-



чественные исследователи: А. С. Бакаев, П.С.Безруких, И.Н. Богатая, В.Г. Гетьман, Ю. А. Данилевский, В.Р. Захарьин, В. Б. Ивашкевич, М.И. Кутер, Н.П. Кондраков, З.В. Кирьянова, В. Д. Новодворский, В. Ф. Палий, В. В. Патров, М.З. Пизенгольц, Л.М. Полковский, Я. В. Соколов, А. Д. Шермет и др.

Среди зарубежных авторов представляют интерес работы ученых Й. Бегте, М. Ван Бреда, К. Друри, Э. П. Леонге, Д. Миддлтона, М.П. Мэтьюса, Б. Нидлза, Е. Пизани, Б. Райна, Г. В. Симона, Е.С. Хендриксена, И. Ф. Шерра, Э. Шмаленбаха, Д. Шмидта и др.

Среди специалистов, занимающихся вопросами организации и совершенствования бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг, следует выделить таких ученых как Н.А. Бреславцева, С.К. Егорова, В.И. Ткач, М.С. Тимофеева.

Несмотря на то, что история изучения вопроса зарубежными и российскими авторами насчитывает несколько десятилетий, в настоящее время наблюдается недостаток комплексных научных работ по совершенствованию методологии бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических и методических положений по совершенствованию технологий бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг в условиях российской экономики.

Для достижения поставленной цели в работе решаются следующие задачи:

- уточнить понятие и определить социально-экономическую сущность услуг;
- выявить особенности сферы услуг и раскрыть их влияние на организацию и ведения бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг;
- уточнить методические подходы к формированию учетной политики на основе факторов, учитывающих специфику предприятий сервиса;
- исследовать проблемы организации финансового, налогового и управленческого учета на предприятиях сферы услуг;
- разработать рекомендации по совершенствованию методики бухгалтерского учета на основе применения интегрированного плана счетов на предприятиях сферы услуг;
- разработать рекомендации по совершенствованию регистров бухгалтерского учета.

Предметом исследования выступили вопросы теории и практики организации финансового, налогового и управленческого учета на предприятиях сферы услуг.

Объектом настоящего исследования является процесс ведения бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг. Объектом практической реализации исследований явились предприятия сферы услуг г. Ростова-на-Дону и Ростовской области.

Теоретической и методологической основой исследования составили научные труды и публикации ведущих отечественных и зарубежных экономистов по проблемам бухгалтерского учета. В работе использовались законода-

тельные и нормативные акты Российской Федерации, регламентирующие методологию бухгалтерского учета. Эмпирической базой исследования явились официальные статистические данные о развитии сферы услуг, а также результаты опроса, проведенного в форме анкетирования, главных бухгалтеров и руководителей 100 ростовских предприятий, оказывающих различные виды услуг. Изучены и учтены материалы конференций и семинаров, внутренние регламентирующие и отчетные документы предприятий сферы услуг.

Для решения поставленных задач в процессе исследования применялись общенаучные методы - анализ и синтез, индукция и дедукция, восхождение от абстрактного к конкретному, эксперимент и моделирование. Диссертация выполнена в соответствии с пунктом 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» паспорта специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика».

Научная новизна результатов исследования состоит в разработке теоретико-методологических и методических положений по организации бухгалтерского учета, направленных на совершенствование учетного обеспечения управления на предприятиях сферы услуг и имеющих существенное значение для повышения качества и обоснованности принятия управленческих решений. Наиболее значимые результаты, содержащие элементы научной новизны, заключаются в следующем:

- выявлены особенности функционирования сферы услуг, которые необходимо учитывать при формировании учетной политики, что позволит сформировать рациональную учетную систему. Данные особенности состоят: в преобладании субъектов малого и среднего предпринимательства; возможности применения различных режимов налогообложения; специфике нормативного регулирования; сложившемся делении всех услуг на материальные и нематериальные услуги, на производственные и непроизводственные; индивидуальном и эксклюзивном характере услуг, оказываемых предприятиями; значительном удельном весе косвенных расходов в себестоимости услуг; отсутствии незавершенного производства из-за кратковременности производственного цикла; совпадении процесса производства (оказания услуги) и процесса потребления услуги; многоотраслевым характере оказываемых услуг.

- уточнены методические подходы по формированию учетной политики для целей финансового и управленческого учета, отличающиеся тем, что при раскрытии организационного, технического и методического аспектов рекомендовано принимать во внимание отраслевые факторы, отражающие специфику отрасли; факторы макроокружения (политические, социодемографические, технологические, экономические); факторы, характеризующие риск и неопределенность внешней среды, что позволит учесть требования действующего законодательства и сформировать в рамках учетной системы предприятия сферы услуг информацию, пригодную для принятия управленческих решений;

- разработаны рекомендации по формированию интегрированной системы учета на предприятиях сферы услуг, заключающиеся в построении учетной системы, базирующейся на взаимосвязи финансового, налогового, управленческого видов учета, что позволит упростить, ускорить учетный процесс на осно-

ве автоматизированного составления и обработки единой первичной учетной документации, обеспечив принцип экономичности;

- сформирована дескриптивная модель управленческого учета на предприятиях сферы услуг, включающая в себя три основных блока: элементы, определяющие методологию и методику бухгалтерского учета; механизм реализации методологии и методики бухгалтерского учета, предполагающий закрепление в учетной политике методов и методик, разрешенных для применения в рамках действующего законодательства, позволяющих сформировать информационную базу для целей управления предприятием; процесс формирования информации в учетной системе предприятия сферы услуг (регистрация фактов хозяйственной жизни на основе первичных учетных документов, оценка фактов хозяйственной жизни для целей финансового и управленческого учета, осуществление бухгалтерских записей, обобщение бухгалтерских записей в регистрах учета, формирование финансовой (бухгалтерской) и управленческой отчетности). Использование данной модели позволит обеспечить интеграцию финансового и управленческого учета в рамках учетной системы;

- разработаны рекомендации по совершенствованию методики бухгалтерского учета, заключающиеся в использовании схем построения интегрированных планов счетов бухгалтерского учета для предприятий сферы услуг, применяющих:

- а) общий режим налогообложения. План счетов базируется на использовании счетов 30–36, с помощью которых отражаются расходы, классифицированные по нормам главы 25 НК РФ (с выделением прямых и косвенных, учитываемых в полном объеме или в пределах нормативов, признаваемых в момент осуществления либо в особом порядке, уменьшаемых или нет налоговую базу по налогу на прибыль), что позволяет осуществлять накопление и систематизацию информации в рамках бухгалтерского учета, необходимую для заполнения декларации по налогу на прибыль;

- б) общий режим налогообложения совместно с единым налогом на вмененный доход (ЕНВД). План счетов обеспечивает организацию раздельного учета расходов по данным налоговым режимам на базе использования счетов: 34 «Расходы по ЕНВД» и 35 «Расходы по разным налоговым режимам» и использования субсчетов к ним в разрезе осуществляемых видов деятельности, что позволит разграничить расходы по деятельности, облагаемой ЕНВД, от расходов по общей системе налогообложения и получить дополнительную информацию, необходимую для целей управления;

- в) упрощенную систему налогообложения. План счетов предполагает выделение следующих счетов: 30 «Расходы не нормируемые», включающего в себя два субсчета: 30/1 «Расходы для целей налогообложения» и 30/2 «Расходы не оплаченные» и счет 31 «Расходы нормируемые», имеющий субсчета: 31/1 «Расходы для целей налогообложения в пределах норм»; 31/2 «Расходы, не принимаемые для целей налогообложения», счет 32 «Расходы общие», контролирующей полноту проведения записей по счетам бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения;

- разработаны формы регистров бухгалтерского учета:

а) Ведомость аналитического учета расходов при общей системе налогообложения, предусматривающая систематизацию записей в хронологическом порядке за конкретный период времени по видам расходов в соответствии с предлагаемой группой счетов 30–36, что позволит интегрировать налоговый и бухгалтерский учет в части расходов, использовать при заполнении декларации и выполнять функцию регистра налогового учета;

б) Ведомость аналитического учета расходов для предприятий сферы услуг, применяющих единый налог на вмененный доход в совмещении с общим режимом, обеспечивающая раздельный учет расходов по этим налоговым режимам для целей заполнения налоговых деклараций, а также для управленческих целей;

в) Ведомость, позволяющая интегрировать бухгалтерский и налоговый учет на предприятиях сферы услуг при применении упрощенной системы налогообложения, систематически накапливать данные об имеющихся расходах организации и использовать их для заполнения Книги доходов и расходов.

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в развитии методических подходов к организации бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг. Практическая значимость результатов исследования работы определяется тем, что ее теоретические и методические результаты доведены до практических выводов, рекомендаций, применяемых в хозяйственной практике предприятий индустрии сервиса. Результаты исследования могут быть использованы при формировании учетной системы на данных предприятиях, а также при написании учебных и практических пособий и чтении лекционных курсов по направлениям: «Бухгалтерский финансовый учет», «Налоговый учет», «Бухгалтерский управленческий учет» в высших специальных учебных заведениях профессиональной переподготовки и повышения квалификации руководящих работников и специалистов, занятых в области экономики и управления.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования докладывались на научных сессиях профессорско-преподавательского состава и аспирантов ЮРГУЭС, ряде международных научно-практических, межрегиональных и вузовских конференций, использовались в преподавании дисциплин «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Учет на предприятиях малого бизнеса», «Бухгалтерский учет на предприятиях сферы услуг» студентам Южно-Российского государственного университета экономики и сервиса. Теоретические и методические разработки могут быть применены в преподавании соответствующих дисциплин по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Практические рекомендации диссертации могут быть использованы предприятиями сферы услуг при решении задач оптимизации учетного процесса. Применение этих рекомендаций по формированию системы учета обеспечит повышение релевантности информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, эффективности принимаемых управленческих решений, а также и улучшение результатов деятельности организации в целом.

Содержащиеся в диссертации выводы, предложения и практические рекомендации по построению счетов бухгалтерского учета для интеграции с налоговым учетом при совмещении предприятием общего режима налогообложения и единым налогом на вмененный доход внедрены в практику работы ООО «Альянс+РД», рабочий план счетов и система записей с использованием 30-х счетов при упрощенной системе налогообложения апробированы на ООО «Компания Эксполайн». Также на данных предприятиях апробирована дескриптивная модель организации управленческого учета.

Публикации. Основные положения диссертационной работы отражены в 10 печатных работах общим объемом 9,5 печатных листов.

Объем и структура диссертации. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 200 наименований. Работа изложена на 187 страницах машинописного текста и содержит 22 таблицы, 10 рисунков, 2 формулы, сопровождается 16 приложениями.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, отражено состояние изученности проблемы, сформулированы цель и задачи исследования, определены объект, предмет и методы исследования, представлены научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе «Теоретические аспекты организации бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг» рассмотрены социально-экономическая сущность и роль услуг, изучены особенности организации и ведения бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг, исследованы методические подходы к формированию учетной политики на данных предприятиях.

Во второй главе «Современные проблемы организации учета на предприятиях сферы услуг» выявлен и проанализирован ряд проблем, возникающих на предприятиях сервиса, связанных с постановкой и ведением управленческого и налогового учета, а также с организацией учетного процесса на данных предприятиях.

В третьей главе «Совершенствование методики бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг» выработаны и обоснованы рекомендации по постановке управленческого учета на предприятиях сферы услуг, использованию интегрированных планов счетов для предприятий сервиса, применяющих и совмещающих различные налоговые системы, а также рекомендаций по совершенствованию регистров бухгалтерского учета на данных предприятиях.

В заключении изложены основные положения, результаты и рекомендации.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В диссертационной работе была изучена эволюция концептуальных взглядов зарубежных и отечественных ученых на категорию «услуга». Анализ трактовок данного понятия в нормативных актах показал, что отсутствует исчерпывающее определение данной экономической категории. Многие исследователи относят услуги к абстрактному, многогранному проявлению человеческой деятельности в сфере экономики, отличающейся от материального производства. По нашему мнению, под услугой следует понимать вид деятельности, в процессе выполнения которого создаются блага и выгоды для потребителя, а желаемый результат создается в самом процессе оказания услуг. В результате оказания услуги возникает полезный эффект, представляющий собой совокупность полезных свойств, непосредственно направленных на удовлетворение той или иной потребности человека. Существенными признаками данного вида деятельности в экономической науке признаются неосвязаемость, невозможность накапливания, неразрывность производства и потребления, участие потребителя в производственном процессе, индивидуальность. Вопросы классификации услуг актуализируются для многопрофильного предприятия, что связано с необходимостью ведения раздельного учета в разрезе оказываемых услуг, а также для целей формирования финансовой, управленческой и налоговой отчетности. Нами предложена авторская классификация услуг, сформированная на основе изучения используемых классификаций и включающая в себя следующие группы услуг: коммуникации, финансовые услуги, консалтинг, наука и культура, услуги в области логистики, туризм, строительство, социальные услуги. Рекомендуемая классификация может служить отправной точкой для разработки аналитических счетов в рамках структурированного плана счетов многопрофильного предприятия сферы услуг.

С целью изучения и выявления специфики организации учета на предприятиях сферы услуг на основе разработанной нами анкеты проведен опрос главных бухгалтеров 100 ростовских предприятий сервиса. В ходе исследования выявлены особенности сферы услуг и определено их влияние на организацию и ведение бухгалтерского учета. Выработанные теорией и практикой методические подходы по формированию учетной политики должны быть адаптированы к данным особенностям, что необходимо для создания эффективной учетной системы, отвечающей требованиям действующего законодательства РФ, и обеспечивающей информацией для принятия рациональных управленческих решений внутренних и внешних пользователей.

На процесс формирования учетной политики оказывают воздействие выделенные нами три группы факторов: 1) отраслевые факторы, учитывающие специфику отрасли; 2) факторы макроокружения (политические, социодемографические, технологические, экономические); 3) факторы, характеризующие риск и неопределенность внешней среды.

К первой группе нами были отнесены отраслевые факторы, определяющие специфику отрасли. Анализ влияния данных факторов на организацию бухгалтерского учета приведен в таблице 1.

Таблица 1. - Влияние особенностей сферы услуг на организацию и ведение бухгалтерского учета

Особенности сферы услуг	Влияние на финансовый учет	Налоговый учет	Управленческий учет
1. Преобладание субъектов малого предпринимательства	Меньшее количество оговариваемых элементов учетной политики при раскрытии методического аспекта. Возможность использования упрощенной формы бух учета. Возможность отказаться от применения ПБУ18/02, ПБУ 801, ПБУ 11/2000, ПБУ12/2000. Возможность представлять финансовую отчетность без заполнения форм №3, №4, №5, пояснительной записки.	Учетная политика определяется в соответствии с избранным режимом налогообложения. В случае совмещения налоговых режимов расщепляется методика ведения раздельного учета для целей налогообложения	Как правило, управленческий учет автономно не ведется. В случае формирования для целей управления раскрываются методы трансформации финансового и налогового учета, на основе которых формируется управленческая отчетность.
2. Возможности применения различных режимов налогообложения	При ЕНВД - ведение бухгалтерского учета, подготовка и сдача финансовой отчетности обязательны, при этом используется метод начисления. При УСНО - отсутствие обязательств по ведению бухгалтерского учета и сдачи финансовой отчетности. Ведение учета ОС и НМА. При ОСНО- при ведении налогового учета обособленно от бухгалтерского учета влияние налогообложения минимальное.	Ведение налогового учета физических показателей, влияющих на расчет суммы единого налога. При осуществлении нескольких видов деятельности по ЕНВД применяется методика раздельного учета показателей. При невозможности обеспечить раздельный учет физического показателя разрабатывается метод пропорционального деления этого показателя. Обязательное ведение налогового учета в книге доходов и расходов. Использование кассового метода. Могут быть использоваться формы, рекомендованные МНС РФ или разработанные самостоятельно.	Основой для ведения налогового учета могут быть регистры бухгалтерского учета.
3. Специфика нормативного регулирования деятельности предприятий сферы услуг	При ведении налогового учета в рамках бухгалтерского учета влияние максимальное, т.к. исчисление расходов будет ориентировано на принципы гл 25 НК РФ Необходимость использования отраслевых рекомендаций. Например, для туристической деятельности существуют Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости туристского продукта и формированию финансовых результатов ГКОТ РФ №402 от 04.12.98г. Данным документом закреплено, что туроператор ведет бухгалтерский учет в соответствии с правилами, установленными для торговых организаций. Поэтому туристские услуги, приобретенные для дальнейшей реализации учитываются на счете 41 «Товары». Организации, занимающиеся туроператорской деятельностью, несмотря на отсутствие признаков вещественности, возможности складирования	Из-за присутствия понятия «Готовой продукции» у туроператора возникает необходимость обеспечить в налоговом учете исчисление незавершенного производства по прямым затратам. Чаще всего туристские организации реализуют как собственные услуги, так услуги других туроператоров. В этом случае обеспечивается раздельный учет выручки от продаж по разным видам деятельности, раздельный учет прямых затрат, распределение косвенных расходов по видам деятельности.	Не регламентируется

	должны вести учет туристских путевок на счете 43 «Готовая продукция».	При оказании материальных услуг возникает обязательство в налоговом учете исключать незавершенное производство. Если услуги не имеют вещественной формы, то такого обязательства согласно ст.318 НК РФ не возникает.	Могут разрабатываться формы управленческой отчетности в разрезе материальных и нематериальных услуг, производственных и непроизводственных
4. Сложившееся деление всех услуг на материальные и нематериальные услуги, на производственные и непроизводственные	Классификация материальные и нематериальные услуги оказывает влияние на группировку затрат по статьям расходов. Выделение производственных и непроизводственных услуг оказывает влияние на построение аналитического учета затрат, продаж и исчислении финансовых результатов.	Оказание производственных услуг облагается либо ОСНО, либо УСНО по выбору предприятия. Оказание непроизводственных услуг, перечисленных в ОКУН, подпадает под обложение ЕНВД. Остальные услуги по выбору предприятия облагаются ОСНО или УСНО. В связи с этим, при одновременном оказании услуг населению и организациям часто совмещаются разные налоговые режимы, что безусловно требует организации раздельного налогового учета.	
5. Индивидуальный и эксклюзивный характер услуг, оказываемых предприятиями	Применение показанного метода учета затрат и калькулирования себестоимости.	Для каждого вида услуги требуется определения состава прямых расходов.	При наличии крупных заказов могут разрабатываться формы управленческой отчетности в разрезе
6. Значительный удельный вес косвенных расходов	Влияет на выбор исчисления полной или сокращенной себестоимости услуг. При формировании полной себестоимости раскрываются прямые затраты, информация о базе распределения косвенных расходов в соответствии с законодательством в области бухгалтерского учета (зарботная плата, материальные расходы, начисленная амортизация, прямые расходы, отработанные машино-часы и т.д.) Нет необходимости раскрывать информацию об избранном методе оценки незавершенного производства.	Раскрытию подлежит информация о составе прямых и косвенных расходов в полном объеме на уменьшение доходов без распределения косвенных расходов базой распределения косвенных расходов являются доходы от продаж.	Раскрытию подлежит информация о методике формирования себестоимости для целей управленческого учета в случае применения методик, отличных от применяемых в бухгалтерском учете.
7. Отсутствие незавершенного производства из-за кратковременности производственного цикла	Отсутствие необходимости раскрывать информацию об избранном методе оценки незавершенного производства.	Оказание нематериальных услуг дает право относить сумму прямых расходов в полном объеме на уменьшение доходов без распределения на остатки незавершенного производства. Это существенно облегчает процесс организации и ведения налогового учета.	Данные управленческого учета о незавершенном производстве не формируются.
8. Совпадение процесса производства (оказания услуги) и процесса потребления услуги	Отсутствует		
9. Многоотраслевой характер оказываемых услуг	Раскрытию подлежит методика организации раздельного учета по видам оказываемых услуг.	Многоотраслевой характер услуг обуславливает применение различных налоговых режимов, что в свою очередь требует организации раздельного налогового учета.	Могут разрабатываться формы управленческой отчетности в разрезе оказываемых видов услуг.

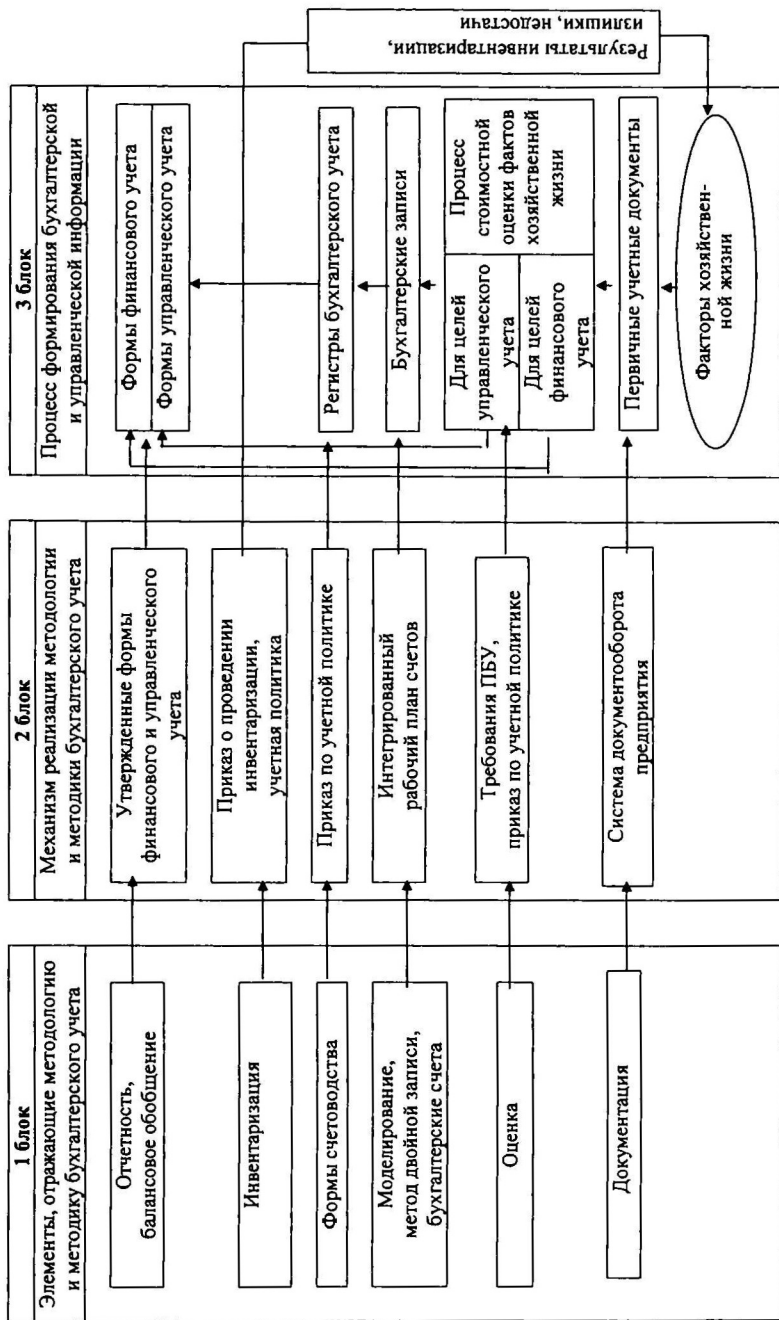


Рис. 1 Модель управленческого учета на предприятиях сферы услуг

Систематизация основных элементов учетной политики при применении различных систем налогообложения на предприятиях сферы услуг и проведенное исследование влияния основных элементов учетной политики на содержание учетной и налоговой информации показали возможность интеграции бухгалтерского и налогового учета в рамках учетной системы. Для унификации данных бухгалтерского и налогового учета организации необходимо в учетной политике принять порядок, наиболее удовлетворяющий требованиям предприятия сферы услуг, позволяющий сближить бухгалтерский финансовый и налоговый учет. На предприятиях, имеющих незначительную операционную сегментацию, количество расхождений между бухгалтерским учетом и порядком определения налогооблагаемой прибыли очень невелико, что позволяет организовать эффективную систему получения информации для целей налогообложения в рамках интегрированной системы учета.

Проведенная сравнительная характеристика системы финансового и управленческого учета показала, что управленческий учет по своему содержанию, шире, чем финансовый, поскольку через функции управления он превращает учет в интегрированную систему внутрихозяйственного учета затрат и доходов организации. В настоящее время прослеживается тенденция сближения оперативного, статистического, налогового и финансового учета, повышения качества учетной информации, усиления ее контрольных функций, устранения дублирования и параллелизма в получении экономических показателей. На основе разработанной анкеты проведено анкетирование 100 руководителей предприятий г. Ростова-на-Дону для изучения состояния управленческого учета в сфере услуг, показавшее, что на 84% предприятий сферы услуг управленческий учет отсутствует полностью, и только на 16% предприятий он организован. При принятии управленческих решений, как правило, используются данные финансового учета (46%) или финансового учета с учетом некоторых корректировок (42%), а также учитывается информации о внешней среде бизнеса (53%). Руководители крупных и средних предприятий используют в качестве основы решения информацию управленческого учета. Большинство респондентов (92%) признали целесообразность составления форм управленческого учета на базе трансформации данных финансового учета, а 8% опрошенных посчитали этот вопрос не актуальным.

Высокий удельный вес косвенных расходов на предприятиях сферы услуг требует решения проблемы их распределения для целей принятия управленческих решений. Традиционные решения по распределению косвенных затрат могут привести к принятию неадекватных управленческих решений. Избежать этого возможно на основе использования АВС-методики, адаптированной к особенностям сферы услуг. Данная методика позволяет принимать обоснованные решения в отношении: снижения издержек; ценовой политики; товарно-ассортиментной политики; оценки стоимости операций в условиях усиливающейся конкуренции. Нами апробирована методика внедрения АВС-метода, адаптированного к специфике сферы услуг на примере ООО «Альянс+РД» (г. Ростов-на-Дону).

Выработаны рекомендации по организации бухгалтерского учета на сервисных предприятиях, учитывающие организационные и правовые особенности предприятий малого бизнеса, включающие в себя предложения по формированию учетной политики, по разработке структуры и выделению функций бухгалтерской службы малого предприятия сферы услуг. В связи с преобладанием в сфере услуг малых предприятий рекомендовано объединить организационный и технический аспект, рассматривая их в рамках организационно-технического раздела учетной политики. В данном разделе необходимо отразить, как минимум, следующий перечень вопросов:

- 1) вариант организации бухгалтерской службы на предприятии, ее функции;
- 2) структура бухгалтерской службы;
- 3) порядок отражения информации в учетной системе (используемая форма бухгалтерского учета и т.д.);
- 4) рабочий план счетов бухгалтерского учета, включающий синтетические и аналитические счета, требуемые для применения в бухгалтерском учете в соответствии с необходимой своевременностью и полнотой учета и отчетности;
- 5) организация аналитического учета;
- 6) правила составления документооборота и процесса обработки учетной информации;
- 7) разработанные формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского и налогового учета, применяемые для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не имеется типовых форм первичных учетных документов, а также необходимые формы документов бухгалтерской отчетности для внутреннего пользования;
- 8) применяемые методы обобщения информации об отдельных объектах учета (например, метод сводного учета затрат, применяемый метод учета затрат и калькулирования себестоимости и др.), систематизация бухгалтерского и налогового учета;
- 9) другие решения, требуемые для организации бухгалтерского учета.

Проведено анкетирование 100 предприятий сферы услуг г. Ростова-на-Дону, применяющих различные режимы налогообложения, с целью ознакомления с имеющейся практикой и особенностями ведения бухгалтерского и налогового учета, составления внешней и внутренней отчетности, позволившее дать оценку состояния учета и сделать выводы по совершенствованию системы учета на предприятиях сферы услуг. Данные опроса свидетельствуют, что большинство предприятий специализируются на нескольких видах деятельности, штат бухгалтерских служб предприятий сферы услуг минимален, а обязанности не всегда четко распределены между сотрудниками. Подавляющее большинство предприятий сферы услуг в качестве регистров налогового учета используют регистры бухгалтерского учета, дополненные данными необходимыми для расчета налогооблагаемой прибыли. Проведенное исследование так же выявило следующие особенности организации бухгалтерского учета в субъектах малого бизнеса, не свойственных средним и крупным организациям: 1) незначительное либо полное отсутствие разделения труда среди сотрудников бухгалтерской

службы; 2) выполнение главным бухгалтером или иными работниками бухгалтерии (при наличии бухгалтерии как структурного подразделения) смежных и несвойственных функций, которые в крупных и средних организациях осуществляются отдельными подразделениями; 3) существенное влияние налогового законодательства на организацию бухгалтерского учета; 4) зависимость от имеющихся стандартных программных комплексов автоматизации бухгалтерского учета и отсутствие возможности их адаптации к особенностям предприятия.

Выявлены три группы проблем в области организации ведения бухгалтерского учета предприятиями сферы услуг. Первая группа связана с недостаточной проработанностью вопросов, связанных с организационной структурой бухгалтерии, разграничением функций, выполняемых учетными работниками. Расчет численности бухгалтерской службы рекомендуется осуществлять в тесной взаимосвязи с объемом документооборота. Вторая группа проблем связана с необходимостью разработки возможных вариантов сближения основных элементов учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета, что позволит снизить трудоемкость учетных работ. Третья группа проблем связана с внедрением информационных технологий и их использованием при ведении бухгалтерского и налогового учета. Для решения данных проблем необходимо определить наиболее приемлемые современные программы обработки учетной информации.

Результаты анализа современных проблем организации бухгалтерского и управленческого учета на предприятиях сферы услуг свидетельствует о необходимости совершенствования методического обеспечения по следующим направлениям: 1) развитие методики управленческого учета в рамках интегрированной системы учета; 2) разработка методических подходов к формированию интегрированного плана счетов на предприятиях сферы услуг; 3) совершенствование регистров бухгалтерского учета. Формирование интегрированной системы учета, базирующейся на взаимосвязи финансового, налогового, управленческого видов учета позволит упростить, ускорить учетный процесс на основе автоматизированного составления и обработки единой первичной учетной документации, обеспечив принцип экономичности.

Процесс постановки интегрированной системы учета на предприятиях сферы услуг рекомендуется осуществлять в два этапа: 1) разработка методологии управленческого учета на основе определения круга пользователей информации, формируемой в рамках интегрированной системы учета и закрепление ее в учетной политике для целей управленческого учета; 2) разработка системы мер по реализации организационно-технического аспекта, закрепленного в учетной политике для целей управленческого учета путем установления круга ответственных лиц за формированием управленческой информации, уточнения действующих должностных инструкций, разработки и утверждения внутрифирменных методик, регламентирующих порядок трансформации данных финансового учета в управленческие.

В ходе исследования рекомендовано формирование учетной политики для целей управленческого учета осуществлять в двух аспектах:

1) организационно-техническом, предусматривающем раскрытие информации о варианте организации управленческого учета, перечне конкретных служб, работников, занятых ведением управленческого учета, финансовой структуре организации, графике документооборота в управленческом учете, регламентирующем перечень управленческой документации, сроки предоставления и ответственных лиц, а также формы первичных документов и учетных регистров, технике обработки и формирования управленческой информации, рабочем плане счетов, перечне регистров синтетического и аналитического учета, утвержденных формах управленческой отчетности;

2) методическом, предусматривающем раскрытие информации о методах оценки активов и пассивов при формировании управленческого баланса и других форм управленческой отчетности, методиках учета затрат и калькулирования себестоимости, отличных от применяемых в финансовом учете, методах и методиках, используемых при анализе форм управленческой отчетности, методах и методиках внутривозвратного контроля, осуществляемого на базе данных анализа.

На основе проведенного сравнительного анализа вариантов организации управленческого учета обосновано, что при постановке системы управленческого учета на предприятиях сферы услуг целесообразно использовать вариант, предполагающий интеграцию финансового и управленческого учета. Многоотраслевой характер деятельности данных предприятий необходимо учесть при разработке интегрированного рабочего плана счетов, предусматривающего формирование информации в разрезе видов деятельности, видов оказываемых услуг и т.д. При формировании учетной политики для целей управленческого учета необходимо опираться на учетную политику для целей финансового учета, однако использовать такие элементы, которые позволяют устранить либо смягчить основные недостатки традиционного финансового учета.

При формировании интегрированной системы учета на предприятиях сферы услуг рекомендовано использовать разработанную дескриптивную модель управленческого учета (Рис.1), предполагающая интеграцию финансового и управленческого учета в рамках учетной системы и включающую в себя 3 основных блока:

1. элементы, определяющие методологию и методику бухгалтерского учета;
2. механизм реализации методологии и методики бухгалтерского учета, предполагающий закрепление в учетной политике методов и методик, разрешенных для применения в рамках действующего законодательства, позволяющих сформировать информацию соответствующую информационным потребностям руководства;
3. процесс формирования информации в учетной системе предприятия сферы услуг (регистрация фактов хозяйственной жизни на основе первичных учетных документов, оценка фактов хозяйственной жизни для целей финансового и управленческого учета, осуществление бухгалтерских записей, обобщение бухгалтерских записей в регистрах учета, формирование финансовой и управленческой отчетности).

Во вторую группу факторов, оказывающих влияние на учетную политику, вошли факторы макроокружения. При определении факторов за основу был взят подход Д. Кэмпбела, Дж Стоунхауса, Б. Хьюстона, которые при проведении СТЭП-анализа (ПЭСТ-анализа) выделили политические, социодемографические, технологические, экономические факторы. Изменения, происходящие в политике, экономике, технологии и социодемографические воздействия, оказывают влияние на основные элементы учетной политики предприятий сферы услуг. Изменения действующего законодательства в области бухгалтерского учета, налогообложения, осуществляемые в рамках государственной экономической политики, могут потребовать внесения изменений в учетную политику. Учетная политика для целей финансового и налогового учета в наибольшей степени подвержена влиянию экономических и политических факторов.

В третью группу включены факторы, характеризующие риск и неопределенность внешней среды и влияющие на учетную политику предприятий сферы услуг. Исследуя фактор неопределенности внешней среды, следует сделать вывод, что наличие неопределенности требует использования производных балансовых отчетов (нулевых, органических, актуарных, ликвидационных, дифференцированных и др.) в управлении процессами изменения собственности, а также создания управленческой бухгалтерии, отслеживающей процессы неопределенности и предупреждающей в некоторой степени эти негативные процессы (ситуационно-матричная бухгалтерия, хедж-бухгалтерия, сегментарная бухгалтерия).

Для формирования рациональной учетной политики необходимо не только учитывать факторы, оказывающие влияние на нее, но и имеющиеся в настоящее время проблемы в таких видах учета как: финансовый, налоговый, управленческий. Данные проблемы требуют детального исследования и разработки основных путей их преодоления на предприятиях сферы услуг.

На предприятиях сервиса используются три варианта ведения налогового учета. Первый вариант предусматривает обособленное от бухгалтерского учета ведение налогового учета и используется крупными организациями. Второй вариант предусматривает корректировку в целях налогообложения прибыли, полученной по данным бухгалтерского учета, и применяется небольшими организациями, в которых хозяйственные операции однотипны. В этом случае регистры налогового учета могут состоять из регистров бухгалтерского учета и дополнительных регистров по корректировке бухгалтерской прибыли в целях налогообложения. Третий вариант предусматривает, ведение налогового учета в рамках бухгалтерского и используется на малых предприятиях. Существенное расхождение между фактическим показателем прибыли и расчетным показателем, представляющим собой объект налогообложения, не соответствует принципу экономической обоснованности налога и экономичности. Особенности организации налогового учета на предприятиях сферы услуг зависят от применяемого организацией режима налогообложения: 1) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД); 2) упрощенная система налогообложения (УСНО); 3) общая система налогообложения (ОСНО); 4) Совмещение налоговых режимов: ОСНО наряду с ЕНВД, УСНО с ЕНВД.

Разработана схема построения интегрированного рабочего плана счетов бухгалтерского учета при применении предприятием сферы услуг общего режима налогообложения, базирующаяся на использовании счетов 30–36, на которых отражаются расходы, классифицированные по нормам главы 25 НК РФ, т.е. с выделением прямых и косвенных, учитываемых в полном объеме или в пределах нормативов, признаваемых в момент осуществления либо в особом порядке, уменьшаемых или нет налоговую базу по налогу на прибыль (табл.2).

Таблица 2. - Рекомендуемая схема построения счетов бухгалтерского учета для интеграции с налоговым учетом при применении предприятием сферы услуг общего режима налогообложения

№ счета	Название счета	Номер и название субсчета	Название аналитических счетов
30	Расходы не нормируемые	30/1 Расходы на материалы	30/1-1 Прямые расходы на материалы 30/1-2 Косвенные расходы на материалы
		30/2 Расходы на оплату труда	30/2-1 Прямые расходы на оплату труда 30/2-2 Косвенные расходы на оплату труда
		30/3 Расходы по ЕСН	30/3-1 Прямые расходы по ЕСН 30/3-2 Косвенные расходы по ЕСН
		30/4 Расходы на амортизацию	30/4-1 Прямые расходы на амортизацию 30/4-2 Косвенные расходы на амортизацию
		30/5 Расходы прочие	30/5-1 Прямые прочие расходы 30/5-2 Косвенные прочие расходы
31	Расходы нормируемые	31/1 Расходы в пределах норм	Аналитические данные
		31/2 Расходы сверх норм	Аналитические данные
32	Расходы отложенные		Аналитические данные
33	Расходы, не принимаемые для налогообложения	33/1 Расходы на выплаты физ. лицам	Аналитические данные
		36/2 Расходы прочие	Аналитические данные
36	Расходы общие		

Данная система счетов позволит осуществлять накопление и систематизацию информации в рамках бухгалтерского учета, необходимой для заполнения декларации по налогу на прибыль на предприятиях сферы услуг, применяющих общий режим налогообложения. В ходе исследования разработаны схемы корреспонденции счетов на основе интегрированного плана счетов при общей системе налогообложения (табл.3).

Таблица 3. - Система бухгалтерских записей ООО «Альянс +РД» при обычном режиме налогообложения за декабрь 2007г, руб.

№ п/п, дата	Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		дебет	кредит	
1 10.12	Отпущены комплектующие изделия на выполнение производственного заказа	30/1-1 20	10 36	467 356
2 12.12	Отпущены канцелярские товары на общехозяйственные расходы	30/1-2 26	10 36	1 781
3 20.12	Понесены расходы на приобретение призов для проведения массовых рекламных компаний в пределах нормы	31/1 26	60 36	7 830
4 20.12	Понесены расходы на приобретение призов для проведения массовых рекламных компаний свыше нормы	31/2 26	60 36	2 170
5 31.12	Начислена заработная плата основным производственным рабочим	30/2-1 20	70 36	53 600
6 31.12	Начислена заработная плата персоналу офиса	30/2-2 26	70 36	51 000
7 31.12	Начислен ЕСН с заработной платы основных производственных рабочих	30/3-1 20	69 36	13 936
8 31.12	Начислен ЕСН с заработной платы офисных работников	30/3-2 26	69 36	13 260
9 31.12	Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения	30/4-2 26	02 36	1 392
10 31.12	Списывается величина понесенных расходов за отчетный период	36	30/1-1 30/1-2 30/2-1 30/2-2 30/3-1 30/3-2 30/4-2 31/1 31/2	467 356 1 781 53 600 51 000 13 936 13 260 1 392 7 830 2 170

Для организации раздельного учета расходов для целей определения налоговой базы по прибыли хозяйствующих субъектов – предприятий сферы услуг, находящихся на общей системе налогообложения, отдельные виды, деятельности которых подпадают под специальный налоговый режим в виде ЕНВД, рекомендуется использовать счета: 34 «Расходы по ЕНВД» и 35 «Расходы по разным налоговым режимам», что позволит разграничить расходы по деятельности, облагаемой ЕНВД, от расходов по общей системе налогообложения и получить дополнительную информацию, необходимую для целей управления (табл.4).

Таблица 4. - Рекомендуемая структура счетов для предприятия сферы услуг, применяющего наряду с общим режимом налогообложения режим в виде единого налога на вмененный доход

Номер счета	Наименование счета	Номер субсчета	Наименование субсчета
34	Расходы по ЕНВД		По видам деятельности
35	Расходы по разным налоговым режимам	35/1	Расходы распределяемые
		35/2	Расходы, распределенные на ОСНО
		35/3	Расходы, распределенные на ЕНВД

Субсчета к счетам 34 и 35 рекомендуется строить в разрезе имеющихся видов деятельности, попадающих под систему единого налога на вмененный доход. Разработанная методика и схема учетных записей представлена в таблице 5.

Таблица 5. - Система записей на ООО «Альянс+РД» при общем режиме налогообложения и едином налоге на вмененный доход за ноябрь 2007г, руб.

№ п/п, дата	Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма.
		дебет	кредит	
1 06.11	Отпущены комплектующие изделия на выполнение производственного заказа по ОСНО	30/1-1 20	10 36	233 127
2 07.11	Отпущены комплектующие изделия на выполнение производственного заказа по ЕНВД	34 20	10 36	254 613
3 08.11	Отпущены канцелярские товары на общехозяйственные расходы	35/1 25	10 36	1 250
4 30.11	Начислена заработная плата основным производственным рабочим по ОСНО	30/2-1 20	70 36	24 615
5 30.11	Начислена заработная плата основным производственным рабочим по ЕНВД	34 20	70 36	26 885
6 30.11	Начислен ЕСН с заработной платы основных производственных рабочих по ОСНО	30/3-1 20	69 36	6 400
7 30.11	Начислены взносы в ПФ с заработной платы основных производственных рабочих по ЕНВД	34 20	69 36	3 764
8 30.11	Понесены расходы по аренде офисных и складских помещений	35/1 26	60 36	60 000
9 30.11	Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения	35/1 26	02 36	1 392
10 30.11	Понесены расходы по рекламе о деятельности предприятия в средствах массовой информации	35/1 26	60 36	28 000
11 30.11	Определена пропорция объема продаж по ОСНО - 48% и ЕНВД - 52%, согласно которой распределены общехозяйственные расходы между режимами	35/2 35/3	35/1	43 508 47 134
12 30.11	Начислена и распределена согласно пропорции объема продаж заработная плата персонала офиса	30/2-2 34 26	70 70 36	24 480 26 520 51 000
13 30.11	Начислен и распределен согласно пропорции объема продаж ЕСН с заработной платы офисных работников	30/3-2 34 26	69 69 36	6 365 3 713 10 078
14 30.11	Списывается величина понесенных расходов за отчетный период	36	30/1-1 30/2-1 30/2-2 30/3-1 30/3-2 34 35/2 35/3	233 127 24 615 24 480 6 400 6 365 315 495 43 508 47 134

Организациям сферы услуг, осуществляющим несколько видов деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, обязанных вести учет показателей раздельно по каждому виду деятельности рекомендуется в рабочем плане счетов к каждому счету открыть отдельные субсчета по видам деятельности, что позволит избежать возможности возникновения ошибок в разграничении видов деятельности.

В работе разработана структура интегрированного плана счетов для предприятия сферы услуг, применяющего УСНО, предполагающая выделение следующих счетов: 30 «Расходы не нормируемые», включающего в себя два субсчета: 30/1 «Расходы для целей налогообложения» и 30/2 «Расходы не оплаченные» и счет 31 «Расходы нормируемые», имеющий субсчета: 31/1 «Расходы для целей налогообложения в пределах норм»; 31/2 «Расходы, не принимаемые для целей налогообложения», счет 32 «Расходы общие», контролирующий полноту проведения записей по счетам бухгалтерского учета и учета для целей налогообложения. Предлагаемые счета налогового учета 30–31 увязываются с показателями, подлежащими отражению в Книге учета доходов и расходов, являющейся регистром налогового учета. Система записей на основе интегрированного плана счетов на предприятиях сферы услуг, работающих по упрощенной системе налогообложения представлена в таблице 6.

Таблица 6. - Система записей на ООО «Компания Эксплайн» при УСНО за октябрь 2007г, руб.

№ п/п, дата	Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		дебет	кредит	
1 03.10	Оприходованы материалы от поставщиков на основе предоплаты в размере 60%.	10	60	60 000
		60	51	36 000
2 06.10	Полученная партия материалов направлена в цех для выполнения производственного заказа	30/1	10	36 000
		30/2	10	24 000
		20/1	32	60 000
3 15.10	Начислен и выплачен аванс по заработной плате основным производственным рабочим	30/1	70	9 250
		20/1	32	
		70	50	
4 24.10	Принят авансовый отчет директора по командировке на сумму 17 250 руб, из которых суточные 5 000 руб=5 дн x 1000 руб. Подотчетная сумма была полностью выдана перед командировкой.	31/1	76/1	500
		31/2	76/1	4 500
		30/1	76/1	12 250
		26	32	17 250
5 31.10	Начислена заработная плата основным производственным рабочим за октябрь м-ц	30/2	70	9 250
		20/1	32	
6 31.10	Начислен ЕСН с заработной платы основных производственных рабочих	30/2	69	2 590
		20/1	32	
7 31.10	Отражена аренда офиса, оплаченная в начале октября м-ца	30/1	60	5 439
		26	32	
8 31.10	Списывается величина понесенных расходов за отчетный период	32	30/1	62 939
			30/2	35 840
			31/1	500
			31/2	4 500

В ходе исследования были выявлены основные недостатки регистров бухгалтерского учета, закрепленных в приказе 64н, состоящие в отсутствии в ряде форм информации, необходимой для принятия управленческих решений; несоответствии в ряде случаев требованиям действующего законодательства в виду появления новых нормативных актов; отсутствии регистров, отражающих прочие доходы и расходы и величину собственного капитала. Для устранения данных недостатков нами разработан комплекс форм регистров (табл.7, 8, 9). В частности, разработана Ведомость аналитического учета расходов при ОСНО,

Таблица 7. - Ведомость аналитического учета расходов ООО «Альянс+РД» при ОСНО за декабрь 2007г, руб.

Дата	Дт 301 «Расходы на материалы»		Дт 302 «Расходы на оплату труда»		Дт 303 «Расходы по ЕСН»		Дт 304 «Расходы на амортизацию»		Дт 31 «Расходы на амортизацию в пределах норм»		Дт 32 «Расходы на амортизацию в пределах норм»		Дт 33 «Расходы на амортизацию в пределах норм»		Расходы общие	
	301-1 «Прямые расходы на материалы»	301-2 «Косвенные расходы на материалы»	302-1 «Прямые расходы на оплату труда»	302-2 «Косвенные расходы на оплату труда»	303-1 «Прямые расходы по ЕСН»	303-2 «Косвенные расходы по ЕСН»	304-1 «Прямые расходы на амортизацию»	304-2 «Косвенные расходы на амортизацию»	31/1 «Прямые расходы в пределах норм»	31/2 «Косвенные расходы в пределах норм»	32/1 «Прямые расходы в пределах норм»	32/2 «Косвенные расходы в пределах норм»	33/1 «Прямые расходы в пределах норм»	33/2 «Косвенные расходы в пределах норм»	Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогообложения
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		
10.12	467 356												467 356	467 356		
12.12		1 781											1 781	1 781		
20.12									7 830	2 170			10 000	10 000		7 830
31.12			53 600	51 000	13 936	13 260		1 392					133 188	133 188		133 188
Всего	467 356	1 781	53 600	51 000	13 936	13 260		1 392	7 830	2 170			612 325	612 325		610 155
Итого	469 137		104 600		27 196			1 392	10 000						612 325	

Таблица 8. - Ведомость аналитического учета расходов ООО «Альянс+РД» при ОСНО и ЕНВД за ноябрь 2007г, руб.

Дата	Дт 301 «Расходы на материалы»	Дт 302 «Расходы на оплату труда»	Дт 303 «Расходы по ЕСН»	Дт 31 «Расходы на амортизацию»	Дт 32 «Расходы на амортизацию»	Дт 33 «Расходы по разным налоговым режимам»	Дт 34 «Расходы общие»	По ЕНВД (12+13)							
	301-1 «Прямые расходы на материалы»	301-2 «Косвенные расходы на материалы»	302-1 «Прямые расходы на оплату труда»	302-2 «Косвенные расходы на оплату труда»	303-1 «Расходы по ЕСН»	303-2 «Расходы по ЕСН»	31 «Расходы на амортизацию»	32 «Расходы на амортизацию»	33 «Расходы по разным налоговым режимам»	34 «Расходы общие»	По ЕНВД (12+13)				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
06.11	233 127												233 127	233 127	254 613
07.11												254 613	254 613		254 613
08.11									1 250						
30.11		24 615	24 480	24 480	6 400	6 365		89 392	43 508	47 134		60 882	213 384	105 368	108 016
Всего	233 127	24 615	24 480	24 480	6 400	6 365		90 642	43 508	47 134		315 495	701 124	338 495	362 629
Итого	233 127	49 095			12 765				90 642			315 495	701 124		701 124

Таблица 9. - Ведомость учета расходов при УСНО за октябрь 2007г, руб ООО «Компания Эксполайн»

Таблица 2. Расчеты расходов на материалы												
Дата	Дт 301 «Расходы на цели налогообложения»		Дт 302 «Расходы на оплату труда»		Дт 311 «Расходы, для целей налогообложения, в пределах норм»		Дт 312 «Расходы, не принимаемые для налогообложения»		Расходы общие			
	сумма	виды расходов	сумма	виды расходов	сумма	виды расходов	сумма	виды расходов	для целей бух. учета (3 + 4 + 7 + 9)	для целей налогообложения (3 + 7)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11		
06.10	Расход материалов	36 000	Расход материалов	24 000					60 000		36 000	
15.10	Оплата труда	9 250							9 250		9 250	
24.10	Командировочные	12 250							17 250		12 250	
31.10	Аренда офиса		Оплата труда	9 250	Командировочные	500	Командировочные	4 500	17 279		5 439	
			ПОР	2 590								
Всего		62 939		35 840		500		4 500	103 779		63 439	

предусматривающая систематизацию записей в хронологическом порядке за конкретный период времени по видам расходов в соответствии с предлагаемой группой счетов 30–36, что позволит интегрировать налоговый и бухгалтерский учет в части расходов, кроме того, информация, представленная в Ведомости может быть использована бухгалтером предприятия при заполнении налоговой декларации и выполняет функцию регистра налогового учета. Разработана Ведомость аналитического учета расходов для предприятий сферы услуг, применяющих ЕНВД в совмещении с общим режимом, которая обеспечивает раздельный учет расходов по этим налоговым режимам для целей заполнения налоговых деклараций, а также для управленческих целей. Учитывая предложения по регистрации расходов предприятий сферы услуг при УСНО на счетах бухгалтерского учета, разработана форма, позволяющая интегрировать бухгалтерский и налоговый учет. Предлагаемый регистр позволяет систематически накапливать данные об имеющихся расходах организации и использовать их для заполнения Книги доходов и расходов по УСНО.

Практическое использование предложенных подходов будет способствовать совершенствованию систем учета и внутреннего контроля предприятий сферы услуг, развитию и более широкому применению методов анализа хозяйственной деятельности, выработке и обоснованию управленческих решений, повышению их эффективности, что, в конечном счете, должно оказать позитивное влияние на финансовые результаты и инвестиционную привлекательность данных хозяйствующих субъектов.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Проведенное диссертационное исследование позволяет сделать следующие основополагающие выводы и рекомендации.

1. Для повышения качества финансовой и управленческой отчетности на предприятиях сферы услуг при построении учетной системы необходимо принимать во внимание следующие отраслевые особенности, заключающиеся в преобладании субъектов малого и среднего предпринимательства; возможности применения различных режимов налогообложения; специфике нормативного регулирования деятельности предприятий сферы в услуг; сложившемся делении всех услуг на материальные и нематериальные услуги, на производственные и непроизводственные; индивидуальном и эксклюзивном характере услуг оказываемых предприятиями; значительном удельный вес косвенных расходов; отсутствии незавершенного производства из-за кратковременности производственного цикла; совпадении процесса производства (оказания услуги) и процесса потребления услуги; многоотраслевом характере оказываемых услуг. Данные особенности необходимо учитывать при формировании организационного, технического и методического аспектов учетной политики для целей финансового, управленческого и налогового учета.

2. Специфические особенности предприятий сферы услуг оказывают влияние на методологию, методiku и организацию финансового учета по двум направлениям: 1) учет затрат и калькулирование себестоимости услуг (прояв-

ляются на уровне состава калькуляционных статей, определения калькуляционной единицы, использования позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости услуг, либо нормативного (возможно применение в учете сразу двух методов), трудности определения прямых затрат, отсутствия незавершенного производства (если оказываемая услуга не имеет временных рамок); значительной доли в себестоимости накладных расходов, возможностях использования сокращенной производственной себестоимости услуг); 2) учет продажи услуг и формирования финансовых результатов (проявляются на уровне документального оформления приема заказов и их передачи потребителю, отсутствия счета 43 «Готовая продукция» в схеме бухгалтерских проводок, возможное использование счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» при длительном цикле оказания услуг, частое наличие операций с «давальческим сырьем», сопровождение оказываемых услуг сопутствующими видами деятельности). При формировании учетной политики предприятий сферы услуг должны быть учтены отраслевые факторы, учитывающие специфику отрасли, факторы макроокружения, а также факторы, характеризующие риск и неопределенность внешней среды.

3. Организация налогового учета требует дополнительных затрат на предприятиях сферы услуг, в связи с чем необходимо обеспечить в бухгалтерском учете формирование базы данных для целей налогообложения. Это возможно на основе использования интегрированных планов счетов и совершенствования учетных регистров. В этой связи рекомендованы схемы проводок для предприятий услуг, находящихся на разных налоговых режимах, на базе использования свободной номенклатуры 30-х счетов, а также формы учетных регистров, систематизирующие данные бухгалтерского учета в разрезе информации, необходимой для заполнения налоговых деклараций.

4. Исследование состояния управленческого учета предприятий сферы услуг Ростовской области показал, что данный вид учета, как правило, отсутствует или представлен в упрощенном виде, в тоже время руководителями предприятий отмечена необходимость в информации для целей управления. Его полноценная организация требует дополнительных расходов. В связи с чем, рекомендуется интегрировать управленческий учет на базе финансового путем использования дескриптивной модели, включающей в себя: элементы, определяющие методологию и методику бухгалтерского учета; механизм реализации методологии и методики бухгалтерского учета; процесс формирования информации в учетной системе предприятия сферы услуг.

5. С целью повышения качества учетной информации, усиления ее контрольных функций, устранения дублирования в получении экономических показателей предлагается на предприятиях сферы услуг формирование интегрированной системы учета, базирующейся на взаимосвязи финансового, налогового, управленческого видов учета. Это позволит упростить, ускорить учетный процесс на основе автоматизированного составления и обработки единой первичной учетной документации, обеспечив принцип экономичности.

Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК РФ:

1. Юрьева, О.А. Организация управленческого учета на предприятиях сферы услуг с использованием ситуационного моделирования / О.А. Юрьева // Аудит и финансовый анализ, 2008. - №3.-1,18 п.л.

2. Юрьева, О.А. Совершенствование методики бухгалтерского учета на предприятиях сферы услуг / О.А. Юрьева // Аудит и финансовый анализ, 2008. - №4.-2,06 п.л.

Некоторые вопросы диссертационного исследования нашли отражение в других публикациях:

3. Юрьева, О.А. Роль налоговой системы в регулировании и развитии индустрии сервиса Ростовской области / О.А. Юрьева // Социально-экономические и технико-технологические проблемы развития сферы услуг: Сборник научных трудов. Вып.4.ч.1.т.1.-Ростов н/Д:Изд-во РИС ЮРГУЭС, 2005.-1,68 п.л.

4. Юрьева, О.А. Определение и характеристика услуг с экономической точки зрения / О.А. Юрьева // Социально-экономические и технико-технологические проблемы развития сферы услуг: Сборник научных трудов. Вып.5.ч.3. – Ростов н/Д: Изд-во РИС ЮРГУЭС, 2006. - 0,94 п.л.

5. Юрьева, О.А. Аутсорсинг: вопросы учета и налогообложение / О.А. Юрьева, С.М. Бреславцев // Проблемы формирования информации о деятельности экономических субъектов: Сборник статей участников Всероссийской научно-практической конференции (7-9 февраля 2007г.) – Челябинск: Изд-во ЮУрГУ, 2007. - 0,56 п.л.

6. Юрьева, О.А. Специфика предприятий сферы услуг и ее влияние на организацию бухгалтерского учета / О.А. Юрьева, Н.А. Бреславцева // Муниципальная экономика и сфера услуг: Сборник научных трудов / под ред. О.П. Литовко. – Шахты: Изд-во ЮРГУЭС, 2007. - 0,56 п.л.

7. Юрьева, О.А. Проблемы нормативно-правового регулирования системы бухгалтерского учета в России / О.А. Юрьева // Социально-экономические и технико-технологические проблемы развития сферы услуг: Сборник научных трудов. Вып.7.ч1.т.2. – Ростов н/Д: Изд-во РАС ЮРГУЭС, 2008. - 0,87 п.л.

8. Юрьева, О.А. Вопросы организации управления учетным процессом на предприятиях сферы услуг / О.А. Юрьева // Социально-экономические и технико-технологические проблемы развития сферы услуг: Сборник научных трудов. Вып.7.ч.1.т.2. – Ростов н/Д: Изд-во РАС ЮРГУЭС, 2008. – 0,56 п.л.

9. Юрьева, О.А. Организационные аспекты построения учетного процесса на предприятиях сервиса / О.А. Юрьева // Социально-экономические и технико-технологические проблемы развития сферы услуг: Сборник научных трудов. Вып.7.ч.1.т.2. – Ростов н/Д: Изд-во РАС ЮРГУЭС, 2008. – 0,81 п.л.

10. Юрьева, О.А. Постановка управленческого учета как системы информационного обеспечения стратегического развития предприятий сферы услуг / О.А. Юрьева // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: Сборник статей участников международной научно-практической конференции. Ч.3.- Воронеж: Изд-во ВГУ, 2008.- 0,28п.л.

